

アジア会計へのIASの影響

—ベトナムに焦点を合わせて—

木 本 圭 一

1. アジア各国の会計基準におけるIASの影響

NIEs や ASEAN などの東アジア・東南アジアの国々では、自国会計基準が国際会計基準委員会 (International Accounting Standards Committee : 以下 IASC) の設定する国際会計基準 (International Accounting Standards : 以下 IAS) の影響を強く受け、それへの調和化が進みつつある。

以下に、各国へのIASおよびその他の基準の影響を表1として示す。

韓国、台湾、香港、シンガポール、マレーシア、タイ、フィリピン、インドネシア、中国の各国とも英米系基準または国際会計基準の影響を受けている。

表1 アジア各国の旧宗主国と現在影響を及ぼしている会計基準¹⁾

	旧宗主国	現在影響を及ぼしている会計基準
韓国	日本	国際会計基準・アメリカ
台湾	日本	アメリカ・国際会計基準
香港	イギリス	イギリス・国際会計基準
シンガポール	イギリス	国際会計基準・イギリス・オーストラリア
マレーシア	イギリス	国際会計基準・イギリス・オーストラリア
タイ		国際会計基準・アメリカ
フィリピン	アメリカ	アメリカ
インドネシア	オランダ	国際会計基準・アメリカ
中国		国際会計基準

1) 平松一夫「アジア各国の会計制度—動向・特徴・課題—」『産業経営研究』日本大学経済学部産業経営研究所、19号、1997年、表2。

本稿では、このような状況認識を前提として、まず各国の IAS の採用あるいは IAS への調和化の要因について考察する。次に、IAS の基本的会計思考である（概念的）枠組みについて概観する。最後に、上述に掲げられていない ASEAN 加盟国であるベトナムに焦点を合わせて、その会計基準の内容およびその性格について考察する。その際に、IAS が依拠するアングロアメリカン型と対置される型を対比させて検討する。

2. アジア各国における IAS 採用の要因

Saudagaran らの研究²⁾によれば、IAS 採用には次のような背景がある。

① ASEAN 内の自由貿易圏 AFTA の形成による会計基準の調和化・統一化の必要性。

② 国際的な資金調達を行う各国証券市場の育成のための国際的な水準の会計基準の必要性。

この二つの背景は、EC（現 EU）でも同様であった。ところが、当時 EC では、IAS の採用ではなく、域内独自の会計基準設定に動いた。その要因として、① 地域的会計調和化への明瞭に表現された理論的根拠、② 高水準の経済統合、③ 幅広い政策的枠組みで調和化を追求する政治的インフラの存在があげられる。

これらに対応する要因としては、ASEAN では、① 会計制度が主に宗主国からのものであり変更抵抗が少なかったこと、② 経済統合の度合いが EC に比べて小さかったこと、③ 会計の調和化に対する政治的圧力が EC に比べて小さかったことがあげられる。そのため、域内独自の会計基準設定には至らず、IAS 採用に向かった。

Saudagaran らの研究では、このように EC と ASEAN を対比させることで、ASEAN 各国における IAS 採用の流れを明らかにしている。

2) Shahrokh M. Saudagaran and Joselito G. Diga, "Accounting Regulation In ASEAN : A Clash Between The Global and Regional Paradigms of Harmonisation," (Paper Presented at the Annual Meeting of IAAER, 1996, in Warwick), pp. 1-30.

これに対して、平松一夫教授は、アジア各国が英米の会計基準の影響を受け、またごく最近ではIASを国内基準の基礎として導入する要因として、旧宗主国や英米からの政策指導あるいは大学研究者の受けた教育の問題を挙げられておられる。またASEANでかつて会計基準の地域的調和化の試みがなされたにもかかわらず、最近では個々にIASを採用する方向にあることを指摘され、その要因として、政策指導や大学教育の他に、次の4つを挙げておられる³⁾。すなわち、①会計基準設定機関が新しく資金力が弱いので、新たな基準設定のコストに耐え難いこと、②アメリカ基準よりは、少なくとも従来のIAS基準は柔軟で導入しやすかったこと、③基準設定機関が各国公認会計士協会である場合には、当該基準設定機関は国際会計基準委員会の会員であるため、IASを支持しやすいこと、④世界の金融センターを目指すためには、IASの採用が世界からの信頼を獲得しやすいこと、である。

以上の見解を検討すれば、アジア各国におけるIAS導入は、国際的な資金調達を行う各国証券市場の育成のために、すなわち世界の金融センターを目指すためになされたことがまず指摘される。

また、ECとは異なり、アジア各国間で域内の基準を作成する技術力あるいは資金力に欠けていたこと、会計基準の変更に大きな抵抗がなかったことなどが導入を促進したといえる。

次に、IASの意義とIASC枠組みについて考察する。

3. IASC

3-1. IASCの意義

IASCは会計基準の国際的調和化を目的として公認会計士を中心に1973年に設立された。1981年にはIASCのコンサルティング・グループとして、国際証券取引所連盟、OECD、国連、世界銀行などの有力な国際機関がそのメンバーとなっている。また国際証券アナリスト協会が理事としてIASC理事会にその代表を送っている。しかし、これまではIASの実施に当たっては、IASC自身

3) 平松一夫、前掲稿、p. 31。

に強制力はなく、IASCのメンバー国の代表団が各国で採用されるよう努力を払うしか方法がなかったのである。そのような状況のもとで、各国の証券規制当局をメンバーとして1987年に結成された証券監督者国際機構（International Organization of Securities Commissions：以下IOSCO）が、これまでのIASに存在する代替的会計基準の除去を目標に支援を行なってきた。そして、国際会計基準委員会は、1998年の包括的な諸基準の完成をめどに現在未完成の基準について審議を続けている。包括的な諸基準が完成すれば、IOSCOに加盟している各国の証券監督者（日本の大蔵省やアメリカのSECなど）は、自国の証券取引所に上場する際の財務報告基準としてIASを承認しなければならない。

次に、IASC枠組みについて検討する。

3-2. IASC 枠組みにおける財務諸表の基本目的

IASCの会計理論的枠組みが示されている「枠組み⁴⁾」によれば、財務諸表の基本目的は、企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に関して、経済的意思決定を行なう広範な潜在的利用者に対して有用な情報を提供することにある〔par. 12〕（〔par.〕は「枠組み」におけるパラグラフ、以下も同様）。利用者として、「投資家、従業員、融資者、仕入先およびその他の取引業者、得意先、政府および監督官庁、公衆」と幅広い利用者が掲げられているが〔par. 9〕、投資家が企業への危険資本の提供者であるので、投資家の必要性に合致する財務諸表は、財務諸表が満足し得る他の利用者の必要性のほとんどに合致すると仮定されている〔par. 10〕。

そして、財務諸表の利用者（主として投資家）が行なう経済的意思決定には、現金および現金等価物を発生させる企業能力を評価し、それら発生時期および確実性を評価することが要求される。利用者は、企業の財政状態、経営成績および財政状態の変動に焦点を当てた情報が提供される場合に、現金および現金

4) International Accounting Standards Committee (IASC), *Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements*, July 1989. 日本公認会計士協会訳、国際会計基準委員会「財務諸表の作成表示に関するフレームワーク」。

等価物を発生させるこの企業能力をより評価することができる [par. 15]。

企業はヨリ多くの現金（現金等価物を含む）を獲得するために現金を非現金資源に投資する。企業活動の成否についての判定は長期間にわたり費やした（投資した）現金よりも多くの（または少ない）現金を得たかどうかにかかっている。したがって、情報利用者は、いかに企業が現金を生み出す能力を持っているかについての情報に関心があるのである。

3-3. IASC 枠組みにおける財務諸表の要素の定義

そのように企業活動を現金に始まって現金に終る循環的な現金造出活動として捉えうるとすれば、企業には、将来現金を生み出すのに貢献するものと、将来現金を減ずることに貢献するものの二者が存在することになる。その二者を財務会計の基礎概念として定義するとすれば、前者を資産として後者を負債として捉えることができる。両者とも、財務会計の基本機能に従って科目と金額による表示が可能であるとすれば、その金額的差額は企業に所属する持分、すなわち企業活動を当初開始するときに出資された所有主持分およびその変動分として捉えられる。それぞれ明確に定義すれば、次のようになる。

資産とは、「過去の事象の結果として企業が支配し、かつ将来の経済的便益が、当該企業に流入されることが期待される資源 [par. 49]」をいう。そして資産に含まれる将来の経済的便益とは、「企業への現金および現金等価物の流入に直接的にまたは間接的に貢献する潜在能力 [par. 53]」をいう。

負債とは、「過去の事象から発生した企業の現在の債務であり、その決済のためには経済的便益を有する資源が当該企業から流出するであろうもの [par. 49]」をいう。

持分とは、「企業のすべての負債を差し引いた後の企業の資産に対する残余権益 [par. 49]」をいう。

収益と費用は、それぞれ「経済的便益の増加」、「経済的便益の減少」として [par. 70]、資産・負債を中心においた定義づけがなされている。

3-4. IASC 枠組みにおける財務諸表の要素の認識・測定規準

要素の定義を満たした項目が財務諸表に記載されるためには、以下の二つの認識規準を満たさなければならない [par. 83]。

(a) 当該項目に関連する将来の経済的便益が、企業に流入するか、または企業から流出する可能性が高い (probable) こと、

(b) 当該項目が信頼性をもって測定することができる原価あるいは価値を有すること。

また、収益の認識規準としての稼得は、収益としての認識を、信頼して測定され、十分な確実性を有する項目に限定していると述べられている。

費用の認識規準には、上記の他に費用収益対応（それに関連して原価配分）の基準の適用が、対応する資産負債が認識される範囲内において行なわれることが要求されている。

以上のように、IASC「枠組み」では、財務諸表の基本目的から要素の定義を導出し、さらに要素の定義に合致した項目を財務諸表に記載するための認識規準を提示することによって、会計基準の基礎となる概念を明確にしているのである。

4. 会計におけるアングロアメリカン型と対置される型

4-1. IASC の思考の根底にあるアングロアメリカン型概念的枠組み

IASC「枠組み」は、アメリカ財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: 以下 FASB) における「概念的枠組み」と類似し、その影響を受けたものであると考えられる⁵⁾。

アメリカにおける「概念的枠組み」は、個別経済事象ごとの会計基準設定による基準相互間の矛盾を払拭するために、会計に対する基礎的な考え方あるいは会計における「憲法⁶⁾」となるように討議され公表されたものである。

5) 木本圭一「財務会計『概念構造』の基本構造—FASB、AcSB、CICA、IASCの『概念構造』の検討」『近畿大学短大論集』近畿大学短期大学部、第23巻第1・2号、1990年12月、173-187頁。

6) Financial Accounting Standards Board, *Scope and Implications of the Conceptual Framework Project*, 1976, FASB, p. 2.

このような概念的枠組みは、アメリカで発展し、その後英米系の国々で公表されてきた。各国の概念的枠組みに関する討議資料やステートメントの公表時期を、団体名とともに列挙すると以下のようになる⁷⁾。

アメリカ財務会計基準審議会 FASB (1976-1985)

カナダ勅許会計士協会 CICA (1980 (コーポレート・リポート) -1988)

オーストラリア会計研究財団 AARF (1987-1992)

イギリス会計基準審議会 ASB (1991-)

ニュージーランド会計士協会 NZSA (1991-1993)

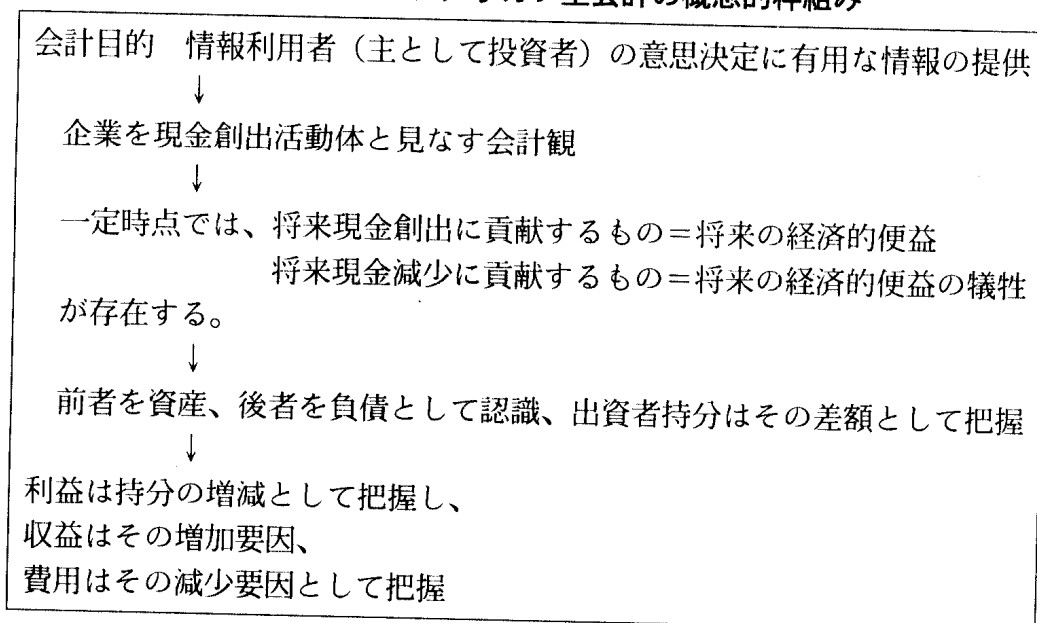
国際会計基準委員会 IASC (1988-1989)

国際連合 UN (1989)

各国の概念的枠組みは非常に良く似たものであり、その構造はFASB概念的枠組みに代表される。

すなわち、会計目的が証券市場における投資者に焦点を合わせており、そこから必要な会計情報を特定している点である。これをアングロアメリカン型の会計枠組みと考える。それは、以下のような図に示すことができる。

図1 アングロアメリカン型会計の概念的枠組み



7) 広瀬義州『会計基準論』中央経済社、1995年、pp. 162-169。

この枠組みでは、当初から測定属性として取得原価以外の属性も取られ得ることが想定されている。したがって、会計上の測定は、会計事象の期間帰属と測定属性の選択に焦点が合わせられる。

IASCの枠組みでも、FASBの場合と同様に、個別経済事象ごとの基準設定に伴う各基準の矛盾を避けるための基礎的考え方という意義がある。それに加えて、IASCが各国会計基準の相違を狭めるために基準を公表しているため、各国基準が異なる場合の基礎的考え方を提供し、枠組みに依拠して会計基準を設定することも考慮されている。

4-2. アングロアメリカン型と対置される型

上述の会計におけるアングロアメリカン型と対置される型を仮説として比較したものが、表2である。

ここでは、アングロアメリカン型会計が証券市場向けの情報開示に焦点が合わせられていることに注目し、それが会計制度として税法からの影響が少ないことや会社規制方式としてディスクロージャーを重視していることなどを掲げている。

それに対置される型としては、金融方式として間接金融が重視され、税法からの影響が強い会計制度を想定している。

イギリス・アメリカなどは、アングロアメリカン型に適合し、ドイツ・フランスなどは、どちらかといえば対置される型に適合する。

表2 アングロアメリカン型と対置される型

	アングロアメリカン型	対置される型
法体系	コモン・ロー(英米法)	成文法(大陸法)
重視の資金調達	直接金融(株式市場)	間接金融(銀行)
会計基準設定主体	プライベートセクター	パブリックセクター
税法の会計への影響	弱	強
情報作成者の意識	利用者への情報開示	法規制の準拠
会社規制方式	ディスクロージャーを重視	政府規制や法規制による企業行動の直接的規制を重視

次に、ベトナムの会計について検討する。

5. ベトナムの会計

5-1. ドイモイ政策による市場経済導入と会計制度の改革

1975年に南北が統一され、ベトナム社会主義共和国として社会主義経済の下にあったので、ベトナムには従来、国営企業しか存在していなかった。その時点では、ソ連の会計制度を模倣した国家会計型会計制度が実施されていた⁸⁾。

それは、情報開示制度の概念が欠如していたといえるし、またそのための会計基準がなかったともいえる。

1986年以降、ドイモイ（刷新）政策による市場経済が導入され、徐々に統制的な経済構造から私営企業を認める事による競争の原理の導入が図られた。ドイモイ政策の中では、外資導入のための外資系企業が経済促進のための中核的な役割を担うことになる。

ドイモイ政策の中で、ベトナム独自に発達してきた会計を、海外企業にも適用可能なものとするため、会計の改革も行われた。1989年には、新たな会計法令も出された。『会計および統計に関する法令⁹⁾』がそれである。

この法令には、適用される基本的会計原則が示されており、すべての企業は、会計処理および会計書類の提出の際には、標準的かつ書式の厳密な様式を使用しなければならないことが要求されている。

そして、外国投資法の整備に伴って、『外資系企業に外資系企業に対する会計基準適用指針¹⁰⁾』も1993年に公表された。

8) ロラン・アレオナール「ベトナムの財務会計と管理会計」西村明他編『アジア太平洋地域の会計』所収第4章、九州大学出版会、pp. 132-143。

9) Pháp lệnh về kế toán và thống kê, 1989. Ordinance on Accounting Statistics, 1989. (National Politics Publishers, *Legal Documents on Foreign Investment and Protection of Investment in Vietnam 1*, Hanoi, 1994, pp. 862-873.)

10) Thông tư số 84/TC-CDKT ngày 23-10-1993 của Bộ Tài Chính, Hướng dẫn thực hiện công tác kế toán đối với các xí nghiệp có vốn đầu tư nước ngoài. Circular No. 84/TC-CDKT dated October 23, 1993 of the Ministry of Finance Guiding the Implementation of Accounting Standards for Enterprises with Foreign Owned Capital. (National Politics Publishers, *Legal Documents on Foreign Investment and Protection of Investment in Vietnam 1*, Hanoi, 1994, pp. 889-904.)

しかし、外資系企業に適用される会計基準は非常に短期間に作成されたものであるため、日本を含む先進国の基準と異なり、細部におよぶ取扱いの具体的な規則は定められていない。日本の企業会計原則の一般原則と損益計算書原則、貸借対照表原則のような厳密な規定はなく、これらをミックスして簡略にまとめたような形態になっていた。

その不備を補うため、特に財政省へ届け出を行い、認可を得る事を条件に国際的な会計基準に則って一般に公正妥当と見なされる会計基準であれば、どの国の会計基準でも適用することが認められていた。たとえば、米国基準、フランス会計基準、日本基準などである。実務上、ベトナムの会計基準とそぐわない点があれば、国際的な会計基準に準拠する形で処理する事が認められることになっていた。

1995年末には、会計基準が新たに改正され、『ベトナム会計システム¹¹⁾ (以下 VAS と表記)』として公表された。これは、1996年の1月以降の会計年度より、すべての企業に対して適用されることとなっており、いままでベトナム以外の国の会計基準を適用していた企業もこの基準に従わなければならないこととなった。

5-2. 外国投資法と VAS

ベトナムでは、1996年1月より新たな会計基準が適用されることとなった。この会計基準 (VAS) は国際的な状況に適應するよう設定されたといわれるが、IAS からみた影響は実際にはどうなのかをまず検討し、先にみた会計の類型のどちらに適合するのかについて考察する。

ベトナムにおける外資系企業の会計に関する義務は、1996年11月12日に第9期第10回国会で採択され、同日施行された『ベトナムに於ける外国投資に関す

11) *HỆ THỐNG KẾ TOÁN VIỆT NAM (QUYẾT ĐỊNH SỐ 1141 TC-QĐ-CDKT NGÀY 1-11-1995), NHÀ XUẤT BẢN THỐNG KÊ, 1996* (以下 *KE TOAN VIET NAM* と表記). 英訳は Coopers & Lybrand AISC, *Vietnamese Accounting System* (Promulgated by Decision No. 1141-TC-CDKT date 1 November 1995), Finance Publishing House, 1996 (以下 *Vietnamese Accounting* と表記).

る法律（以下、『外国投資法』¹²⁾）および1997年2月18日に施行された『ベトナムに於ける外国投資に関する法律の実行を規定する政令（以下、『外国投資法政令』¹³⁾）に明記されている。

外国投資法は、1987年に初めて制定され、2回の改正補充を経て、上述の改正によって条項数も大幅に増え、ほとんど新法制定のような大がかりな改正となっている¹⁴⁾。これは新外国投資法は投資認可手続きの簡素化を主に目指したもので、煩雑で時間がかかるとの諸外国の批判に応えようとしたものである。

『外国投資法』第37条では、「外資系企業（合併企業および100%出資企業¹⁵⁾）、経営協力契約（ベトナムと外国側がベトナムに投資するために、法人を設立せず締結し合う契約¹⁶⁾）の外国側はベトナムの会計システムを採用する」ものとしてベトナム会計の採用が明記され、「会計監査に係る法律に基づき、ベトナムの独立監査法人またはベトナムでの活動を許されているその他の独立監査法人による監査を受けなければならない¹⁷⁾」と監査の義務も明記されている。

12) Luật Đầu tư' nước ngoài tại Việt Nam, 12-11-1996. これについては計画投資省より、東京三菱銀行およびアーサーアンダーセンの協力で、日本語版が1997年3月に刊行されている（以下、脚注においても『外国投資法』と表記）。本文中の条文は、この日本語版を参考にした。また他に、日越経済交流センター訳「第3次改正を経た「外国投資法」『日越経済交流ニュース』第37号（1997年2月）、pp. 23-39もある。

13) Nghị định của chính phủ Quy định chi tiết thi hành Luật Đầu tư' nước ngoài tại Việt Nam, 18-2-1997. これについても『外国投資法』と同時に計画投資省より日本語版が刊行された（以下、脚注においても『外国投資法政令』と表記）。また他に、日越経済交流センター訳「外国投資法施行細則についての政令」『日越経済交流ニュース』第40号および第41号（1997年5月および6月）、pp. 18-39もある。

14) 最初の制定は1987年12月29日の第8期第2回国会、第1次の改正補充法制定は1990年6月30日の第8期第7回国会、第2次の改正補充法の制定は1992年12月23日の第9期第2回国会においてであった。外国投資法のこれらの変遷については、日越経済交流センター訳「ベトナムにおける外国投資法」『日越経済交流ニュース』ベトナム紹介特集号（1996年12月）、pp. 27-40を参照。

15) 『外国投資法』第2条の6。

16) 『外国投資法』第2条の9。

17) 実務的には、ビッグ・シックス（Arthur Andersen, Coopers and Lybrand, Deloitte Touche and Tohmatsu, Ernst and Young, KPMG, Price Waterhouse）と呼ばれる外資系監査法人各社が進出して監査実務に当たっている。ただし、監査報告書の署名はベトナム人が行わなければならないため、これら六大監査法人はそれぞれがベトナム政府に認められた公営監査会社三社と提携して業務を遂行している。

これらがさらに詳細に規定されているのが、『外国投資法政令』である。同第65条の2において、「外国の会計システムを採用する正当な理由がある特別な場合には、財政省の許可を取得することが必要である」旨が明記され、いままで認められていたベトナム以外の会計基準の採用が例外的な規定となった。この企業の採用する会計システムは登録しなければならない。

また、同66条では、度量単位がベトナムドンによること、それ以外の通貨は例外であること、会計の表記はベトナム語またはベトナム語と外国語の併記のいずれかによることが規定されている。

さらに、同68条において、「外資系企業及び経営協力の外国側の年度財務報告は、ベトナム国家に納付しなければならない税および税に準ずる金額を確定するための根拠として使用される」ことが規定されており、会計の目的が課税目的であることが明らかである。

しかし、国営企業、民間企業および外国投資企業など全部門の会計をひとつのシステムで対応しようとしている点や、証券取引市場がないため、一般投資家保護という概念がなく、むしろ徴税の効率化を含む政府当局の管理目的が第一に考慮されていることが特徴的である。

VASは、勘定科目コード表、各科目ごとの仕訳例、帳票および帳簿のひな型、財務諸表の様式ならびに記帳のフローチャートなどから成り立っている。そのため、VAS採用企業は、標準化された会計処理、帳簿記入を求められることになる。財務諸表としては、貸借対照表、損益計算書、キャッシュフロー計算書、財務諸表の注記と、現在国際的に要求されている財務諸表が様式として要請されている。会計処理基準そのものは、国際的な水準であるように思われるが、保守主義、重要性などの会計原則の諸概念あるいは会計の目的に関する記述はない。

VASでは、表3左に掲げるようにクラスごとに処理する勘定科目が決められている。各クラス番号はその下位の分類の最左の桁となる。たとえば、現金は111という勘定コードが当てられている。このような勘定分類は、フランスのプラン・コンタブルに似ているが、表3に掲げたようにコードの並び順はフ

ランスのものとは全く異なっている。また、上述したように要請される財務諸表の体系も英米型であることから、フランスのプラン・コンタブルに準拠したものではないように思われる。

表3 VASとプランコンタブル勘定コード比較表¹⁸⁾

	VAS	フランス プラン・コンタブル
クラス1	流動資産	資本勘定
クラス2	固定資産	固定資産勘定
クラス3	負債	棚卸資産勘定
クラス4	所有主持分	第三者勘定
クラス5	収益	財務勘定
クラス6	製造原価および営業費用	費用勘定
クラス7	その他の収益・利益	収益勘定
クラス8	その他の費用・損失	特殊勘定
クラス9	成果勘定	分析勘定
クラス0	オフバランス項目	—

5-3. IASとVASの比較検討

以下、VASをIASとの比較において検討する。主な相違点を要約すると以下のようである¹⁹⁾。

<(概念的) 枠組み>

・IAS 次のような諸仮定または財務情報の質的特徴などの諸概念の上に会計理論の基礎を置く。発生主義、継続企業、目的適合性、信頼性、比較可能性、公正表示²⁰⁾。

・VAS 特に会計基礎概念は規定されていない。

<財務諸表の目的>

・IAS 次の利害関係者の要望により作成される。投資家、債権者、経営者、

18) Conseil National de la Comptabilité, *Plan Comptable Général*, 1982, Introduction. 中村宣一郎他訳『フランス会計原則』同文館、1984年、序説。

19) IASとVASの比較の枠組みについては、桂木茂「新ベトナム会計システム(新VAS)」『ASAHI View』朝日監査法人、No. 23、1997年、14-15頁を参照。

20) IASC, *op. cit.* 日本公認会計士協会訳、前掲訳書。

従業員、顧客、政府当局等²¹⁾。

・VAS 経営管理目的の他、特に政府の統制目的に利用される。財務省、税務当局、投資計画省、統計局への届出が要求されている。(投資家の利用は述べられているが付随的なものである)²²⁾

<会計方針の開示>

・IAS 会計の基礎的前提が守られていない場合、その旨と理由が開示される。重要な会計方針の開示は必要である。会計方針の選択には、慎重性、形式より実質の優先、重要性の諸概念が考慮される。会計方針の変更はその影響額とともに開示される²³⁾。

・VAS 形式より実質の優先、重要性は問題とされない。開示項目は標準化されている。会計方針の変更の開示は求められていないが、継続性は要求されている²⁴⁾。

次に主な勘定科目ごとに比較する。

<有形固定資産>

・IAS 取得原価または市場価格にもとづく再評価価値。減価償却率は経済的物理的使用期間にもとづいて決定される²⁵⁾。

・VAS 取得原価。建設、設置、試運転費用を含む。財務費用は含まない。合併会社は当初の資本拠出価値(現物出資の場合)で評価される²⁶⁾。減価償却率は経済的物理的耐用年数によらない。有形固定資産は財政省の定めた法定耐用年数²⁷⁾に基づき、定額法により減価償却される。

<無形固定資産>

・IAS 特定の要件を満たす開発費を除き、研究開発費は発生した年度の費

21) *Ibid.* 前掲訳書。

22) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 302-304. *Vietnamese Accounting*, pp. 305-306.

23) IASC, IAS No. 1, *Disclosure of Accounting*, Jan. 1995.

24) 例えば、棚卸資産の会計処理に関する継続性については、*KE TOAN VIET NAM*, p. 70および *Vietnamese Accounting*, p. 77に規定されている。

25) IASC, IAS No. 16, *Property, Plant and Equipment*, Dec. 1993.

26) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 116-124. *Vietnamese Accounting*, pp. 120-128.

27) Theo Quyết Định số 1062 TC/QĐ/CSTC ngày 14/11/1996. 1996年11月14日財政省通達。

用として処理される²⁸⁾。

・VAS 研究開発費はそれらの経済的使用が開始されるまで実際支出額にもとづき資産化（無形固定資産）される。無形固定資産は経済的耐用年数により償却される²⁹⁾。

<投資>

・IAS 子会社は連結され、関係会社は持分法会計が適用される。投資は持株会社の帳簿には原価で記帳され、価値の減少があれば評価減される³⁰⁾。

・VAS 連結会計に関する規定はない。営業活動を行わない持株会社は禁止されている。子会社株式は原価で記帳される。合併企業への投資、出資金、社債を除く投資項目については低価法による評価引当金への繰入れを認めている³¹⁾。

<棚卸資産>

・IAS 低価法により評価される。原価配分法は、先入先出法または加重平均法の選択適用が標準処理、後入先出法が代替処理である。一般的な棚卸資産に個別法を適用することは禁止されている³²⁾。

・VAS 原価法が原則であるが、市場価額が原価より低いときは評価性引当金が設定されうる。陳腐化品の評価減はそれが恒久的であることが文書等で証明された時、可能となる。工具器具は棚卸資産とされる。原価配分方法は、個別法、先入先出法、後入先出法、平均法の選択適用である³³⁾。

<資産の評価替え>

・IAS 有形固定資産のみに認められる³⁴⁾。

28) IASC, IAS No. 9, *Research and Development Costs*, Dec. 1993.

IASC, IAS No. 22, *Business Combinations*, Dec. 1993.

29) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 130-138. *Vietnamese Accounting*, pp. 134-137.

30) IASC, IAS No. 27, *Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries*, Jan. 1995.

IASC, IAS No. 28, *Accounting for Investments in Associates*, Jan. 1995.

31) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 45-50. *Vietnamese Accounting*, pp. 56-61.

32) IASC, IAS No. 2, *Inventories*, Dec. 1993.

33) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 68-112. *Vietnamese Accounting*, pp. 73-116.

34) IASC, IAS No. 16, *Property, Plant and Equipment*, Dec. 1993

・VAS 有形固定資産だけではなく、棚卸資産にも適用される。政府が評価替えの決定をした時、あるいは原材料などの資産の形態で合併事業に出資し、その帳簿価額と実際価額が異なる時に評価替えが行われる。³⁵⁾

<引当金>

- ・IAS 偶発損失に対する引当は、発生の可能性が高い時に計上される³⁶⁾。
- ・VAS 特定の事象、偶発的損失に対する会計基準はない。

<税金の会計>

- ・IAS 繰延税金の規定がある³⁷⁾。
- ・VAS 繰延税金の規定はない。当期の法人利益税は利益処分項目である。³⁸⁾

<収益認識>

- ・IAS 商品販売、サービス、配当、ロイヤルティ等収益の認識基準が明確に定義されている³⁹⁾。
- ・VAS 各種収益の認識基準については特段の定めはないが、一般商品販売は出荷基準が前提とされている⁴⁰⁾。

5-4. ベトナム会計の特徴

以上のように、VASは、枠組みや会計方針の開示などの基本的な事項あるいは個々の勘定科目について、IASとの取り扱いが異なる点も数多くみられる。ベトナム独自の会計処理もいくつかみられる。ベトナムの会計基準は、前述したような他の東アジア・東南アジア諸国ほど、IASの影響を受けていないといえることができる。

35) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 197-201. *Vietnamese Accounting*, pp. 199-203.

36) IASC, IAS No. 10, *Contingencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date*, Jan. 1995.

37) IASC, IAS No. 12, *Accounting for Taxes on Income*. Jan. 1995.

38) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 309-310 & pp. 342-344. *Vietnamese Accounting*, pp. 312-313 & pp. 346-349.

39) IASC, IAS No. 18, *Revenue Recognition*, Dec. 1993.

40) *KE TOAN VIET NAM*, pp. 225-237. *Vietnamese Accounting*, pp. 226-237.

これには、主に3つの要因が考えられる。①ベトナムには証券市場がなく、会計情報は課税目的で作成されること、②戦後、長い社会主義体制下であり、市場経済導入は1986年のドイモイ政策以降であること、③指導者層や政府運営層が社会主義体制下での教育を受けており、市場経済を理解し運営していく人材が不足していること、などである。

証券市場は数年前から開設が予定されているが、1997年中の開設も難しい情勢である。開設のためには、多くの国営企業が株式会社化して市場に商品を提供し、法的整備によって取引を支え、スタッフの養成を急ぐことが必要である。実際の状況は開設の条件を満たしていない⁴¹⁾。

また、1996年のVASによる規制までは、前述したように外資導入政策のために外資系企業は届け出によって会計システムを選択できた。このことは逆にベトナムにおける会計規制を国際的なものに発展させ得なかった要因であるように思われる。

ベトナムにおける会計基準設定が他のアジア各国と大きく異なる点は、その理論的基盤を支える人材の不足である。社会主義体制であり、主に制度・経済の指導を10年ぐらいいまでソ連・東ドイツなどに頼っていたことで、指導者層には英米で教育を受けた人が少ない。最近では、英米への留学が増えつつあるが、まだまだ人材不足が続いている。ベトナム戦争締結後、アメリカとの国交が正常化したのはごく最近であったことも要因になっているように思われる。

これは、上述したように、大学研究員の多くが英米に留学し、その制度を取り入れてきたアジア各国とはかなり様相を異にする。また、政策指導についても、アジア各国とはかなり異なる。

6. ベトナム会計制度の今後とアジア会計論の研究課題

ベトナム会計制度は、5節で述べた会計の種類からいえば、明らかにアングロアメリカン型とは対置される型に適合する。

41) *Saigon Times Daily*, 1997. 1. 22 に掲載されたベトナム国立銀行のカオ・シ・キエム総裁の談話。

ベトナムでは証券市場の計画はあるが、未だ開設されていない。今後、ベトナムに多く駐在しているビッグシックスなどの大手会計事務所によってアングロアメリカン型思考の会計実践が指導され、証券市場に上場するような企業がIAS準拠によって会計処理されるようになってくると、ベトナムの会計は大きく変容するであろうが、それに至るまでは他の東アジア・東南アジアに比べて、道のりが険しいように思われる。

アジア各国の会計制度研究は、わが国の学会レベルではまだ研究成果が少ない。中国や韓国を中心に研究成果が蓄積されつつあるが、東南アジア諸国にいたってはこれからの研究課題である。アジア会計制度に関する出版物や情報も最近入手しやすくなってきたが、各国比較に焦点を合わせたり、あるいは経済的要因や文化的要因から論じられているものは少ない。

これらを今後のアジア会計論の大きな課題としたい。

(筆者は関西学院大学商学部助教授)